

# 会计原则与会计准则辨析

天津财经大学 于玉林(博士生导师)

**【摘要】** 会计原则是进行会计工作所遵循的标准。实际上会计原则已经被解释为会计准则。本文对会计原则和会计准则的概念与内容进行了分析,提出会计原则与会计准则之间存在两种情况:会计原则的内容等于会计准则的内容,会计原则的内容大于会计准则的内容。

**【关键词】** 公允会计原则 会计原则 会计准则

## 一、会计原则

会计原则一词尚无确定涵义,著者各异。有关会计原则的名词,也不规范,有的把会计原则同会计准则、会计标准、会计假设、会计惯例等相提并论,并说会计原则即会计准则或会计标准,有的则说这些名词在概念上有层次的不同。什么是会计原则先要从原则一词的涵义说起。原则是“观察问题、处理问题的准绳。”原则是“说话或行事所依据的法则或标准。”可见,观察问题、处理问题,或说话、行事,就是指进行的工作;所依据的准绳或法则、标准,都是指标准的意思;这样,原则就是指

信息系统之间兼容的程度,不仅是满足当前集成的需要,而且要考虑以后的需求,如是否采用会计核算软件通用数据接口等。因此,AIS的集成应该从数据集成、通信网络的集成和灵活性三个方面加以衡量。

**3. 会计业务流程的变革。**当前对会计业务流程进行实证分析的文献比较少,更多的是针对企业整体业务重组或改进的分析。在现代集成的信息环境下,会计业务流程与企业业务流程是统一的,这可以从相关BPR处借鉴、分析会计业务流程变革应考虑指标。Chuck C.H. Law (2007)对业务流程优化(BPI)的衡量是采用流程的纠错能力、流程改进的标准、是否定期提高、易用性以及是否有助于内外企业的协调这五项指标。Eric T.G. Wanga 等人(2007)对于ERP中的流程与企业的流程是否对应,是用下述三项指标来衡量的:一是ERP构建的流程是否满足企业流程的需要;二是ERP流程的流动是否与企业流程一致;三是ERP流程是否符合企业业务实践。会计业务流程的关注重点是采用专门的方法进行核算、控制,因此衡量时可参照以下几个指标:一是在实施信息系统时,现有会计业务流程与企业实践是否适宜;二是会计业务流程是否易于使用;三是企业现有会计业务流程是否能及时、有效地搜集其他业务部门的数据;四是是否有助于搜集企业外的业务数据;五是是否能有效防止错误、舞弊;六是现有会计业务流程是否符合企业业务实践。

**4. 组织的协调与控制。**Andreas I.Nicolaou(2000)利用资源依赖关系、组织的正规化程度、跨组织的协调这三个权变因

进行工作所依据的标准。

**1. 西方的公认会计原则。**会计原则一词始于西方,早见“公认会计原则”(GAAP)。在公认会计原则一词正式产生之前,曾先后出现过一些与公认会计原则意思接近的“认可的方法”、“认可的会计实务”、“认可的会计原则”等词语,直至1939年,在“认可的会计原则”前面加上了“一般的”的字眼,才正式产生了“公认会计原则”一词。

公认会计原则在各种会计文献中被广泛的使用,但至今仍未形成统一的具有权威性的定义。有的把公认会计原则等

素来衡量组织的协调与控制,但它仍需要进行补充修正。资源依赖关系是指组织内不同部门间的信息需求依赖关系,它表现在:具体的任务要通过不同部门间的沟通和协调才能完成。Andreas I. Nicolaou用最能反映会计信息应用的会计部、采购部、装运部、预算部这四个部门间的两两部门的信息共享程度来衡量信息需求依赖关系。关于最能反映会计信息应用的部门,笔者认为应该考虑我国企业的实情,经实际调研后再进行分析选择。组织的正规化程度是指组织利用各种规定和程序来约束个人行为程度。正规化程度越高的企业,规定和程序就越多,企业的内部控制就越严格,需要越多的AIS信息来帮助监控。该要素的衡量要考虑是否有正式的规定和措施来解决问题、企业规定的执行力度、企业的奖惩措施三个方面。对于跨组织的协调,Andreas I. Nicolaou认为要用资源的重要性、可获取性和易用性这三个指标来衡量由于跨组织的信息共享而形成的依赖关系。因为Andreas I. Nicolaou使用的样本是实施EDI系统的企业,组织间的信息共享通过EDI系统,资源可获取性的设计需要进行修正,将资源可获取的渠道拓宽,如将内部网、电子商务等跨企业的信息系统作为企业间获取资源的渠道。

**【注】** 本文系教育部人文社会科学重点研究项目部分成果,项目编号:06JJD630019。

## 主要参考文献

杨周南.会计信息系统——面向财务业务一体化.北京:电子工业出版社,2006

同为会计原则。1940年美国会计学家佩顿和利特尔在所著《公司会计准则绪论》一书中指出：“会计准则之本身，非即为会计方法与程序，但为会计方法与程序之指南。”公认会计原则是以普遍适应性及拥有相当的权威性支持为其“公认”的本质规定与基本特征的上承会计法律、下接企业会计政策的会计规范的总称。其“公认”一般要由授权的全国性的会计职业团体表决通过，或由政府有关部门直接按一定程序组织相应的专门机构制定、审核和颁布。美国西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》中指出：“会计概念是通过会计原则来体现的，而会计原则则可以认为是恰当地进行会计工作的规范。”由此可见，会计原则既体现了会计概念，又是进行会计工作的规范。

美国注册会计师协会会计原则委员会于1970年发布的第4号说明书《企业财务报表基本概念和会计原则》指出：“公认会计原则概述了在特定时间的一致意见，认为在财务会计中，哪些经济资源和经济责任应当记作资产和负债，哪些资产和负债的变动应予记录并应在何时记录，资产和负债以及它们的变动应如何计量，哪些资料应予揭示并应如何揭示，以及应该编制哪些财务报表。”这段叙述表明：会计原则是关于资产、负债及其变动如何确认、计量、记录、报告和揭示的一致性意见。

美国P.H.沃尔金巴克等著《会计原理》一书，提出“公认会计原则这个术语具有一种会计指导方针的广泛涵义，从最基本的观念、准则直到详细的方法和程序。它包括财务会计和财务报告每一方面的原则。”这是从更广泛的范围对公认会计原则下的定义。美国会计学家艾利克·L.柯勒在主编的《会计辞典》指出：“会计原则是有关会计理论与程序的原理。其目的在于解释通行会计实务，并为选择会计程序之指标。”这是对会计准则所下的最宽泛的定义，会计原则几乎等同于会计原理。日本番场嘉一郎主编《新版会计学大辞典》认为：“会计原则是经济社会中给企业的会计实践指明方向的路标，是企业进行会计活动的指南。”这是从会计实务出发对会计原则所下的定义。

根据以上西方国家对公认会计原则或会计原则所下的多种定义，基本上可从两个方面来理解：广义上，公认会计原则或会计原则是会计理论、会计方法和程序的一种指导方针；狭义上，公认会计原则或会计原则是指导会计工作的规范，即指导会计实践的指南，更具体地说，是关于资产、负债、所有者权益、收入、费用等的确认、计量、记录、报告和揭示的规范。

**2. 会计原则的概念。**在我国，对会计原则一词的定义也存在多种认识：《中国现代会计手册》指出，会计原则是“指导会计工作的理论思想、方针政策和技术标准的总称。……会计原则，就其包括的内容来说，是一个多层次的概念，既包括会计处理的一般原则，又包括会计处理的方法和程序。”《实用会计手册》表述：“会计原则，或称会计准则，是对会计核算工作的基本要求，是进行会计工作所应遵循的标准和规范。”《经济大辞典——会计卷》认为：“会计原则，亦称会计准则，会计工作的规范，评价会计工作质量的准绳。特别是财务会计作出会计处理和编制会计报表的依据。”还有人认为：“会计原则是组织会计工作、进行会计核算、实行会计监督和执行其他会计职

能的规范和准绳。”“会计原则是指对会计对象进行反映和监督应遵循的若干规矩和准则。”“会计原则或称会计准则，是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。”我国会计界对会计原则的各种认识，与西方国家对会计原则的认识基本上相同。

各国对会计原则有各种解释，尽管认识不一致，但各种认识还是具有共同点的，即会计工作所依据的标准。因此，会计原则是指进行会计工作所应遵循的标准。

**3. 会计原则即会计准则。**公认会计原则或会计原则是一个发展的概念。由于公认会计原则或会计原则的定义及其内容太难确定，于是，对公认会计原则或会计原则的研究转向对会计准则的研究。早在1940年，佩顿与利特尔顿联名发表了《公司会计准则导论》，首次用“准则”代替“原则”一词；美国会计学会(AAA)1948年修改了其在1936年发表的《公司财务报表所依据的会计原则草案》，用“概念和准则”取代了原先“原则”的字眼。

实际上，会计原则已经被解释为会计准则，在制度安排上，也从制定会计原则改为制定会计准则。在我国会计制度的制定过程中，已由分别制定会计原则和会计准则进入只制定会计准则的阶段。1992年11月30日财政部发布的《企业会计准则》，其中“第二章一般原则”，就规定了12条会计一般原则：①真实性，②相关性，③可比性，④一致性，⑤及时性，⑥明晰性，⑦权责发生制，⑧配比性，⑨谨慎性，⑩实际成本，⑪划分收益性支出与资本性支出，⑫全面性。财政部发布并于2001年1月1日开始施行的《企业会计制度》，在上述《企业会计准则》所规定的“12条一般会计原则”的基础上又增加了一条“实质重于形式原则”。《企业会计制度》第十一条规定：企业在会计核算时，应当遵循以下基本原则：①真实性，②实质性(实质重于形式)，③相关性，④一致性，⑤可比性，⑥及时性，⑦明晰性，⑧权责发生制，⑨配比性，⑩实际成本，⑪划分收益性支出与资本性支出，⑫谨慎性，⑬重要性。

财政部2006年2月15日发布自2007年1月1日起施行的新《企业会计准则——基本准则》，将1993年7月1日施行的《企业会计准则》和2001年1月1日施行的《企业会计制度》中有关会计信息质量的一般原则和基本原则不再作为原则提出，而是作为会计信息质量要求提出。在“第二章会计信息质量要求”中，规定会计信息质量要求是：①可靠性，②相关性，③可理解性(清晰性)，④可比性，⑤实质性(实质重于形式)，⑥重要性，⑦谨慎性，⑧及时性。

## 二、会计准则

我国在20世纪70年代末至80年代初，在会计学术界开始对会计准则的概念等理论问题进行研究。什么是会计准则，在探讨过程中，还存在各种认识。《会计辞典》提出：“会计准则指由习惯、法律或会计职业团体、会计管理机构提出的对会计人员从事会计实践应遵循的标准。会计原则在一定地区和一定时期内的具体体现。”《简明会计辞典》认为：会计准则是“会计核算工作的规范，即权威机构就各项经济业务的会计处理方法和会计核算程序作出的规定，为各核算单位的会计核算行

为提供的规范。”有的认为：“会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。”此外，还有其他各种观点：有人认为是关于一般通用的会计规则的公共合约；也有人认为，会计准则是为实现财务报告目标而约定的一种技术手段；还有人认为，会计准则是政治程序的产物。对会计准则之所以有不同理解，主要是各自看问题的角度不同。

笔者认为，至少可从以下三个方面总体把握“会计准则”的内涵：第一，会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计技术标准，是生成和提供会计信息的重要依据；第二，会计准则是资本市场的一种重要游戏规则，是实现社会资源优化配置的重要依据；第三，会计准则是国家社会规范乃至强制性规范的重要组成部分，是政府干预经济活动、规范经济秩序和从事国际经济交往等的重要手段。

我国会计理论界对会计准则的讨论也存在广义和狭义两种。一种看法认为，会计准则是指导整个会计工作的规范，不仅仅是会计核算，还包括其他方面。另一种看法认为，会计准则主要是会计核算方面的规范，包括对会计核算起到指导作用。

会计准则概念的形成，应以会计实践为基础，并考虑客观的会计工作的需要，也就是说，来源于会计实践，又高于会计实践。会计准则概念界定的范围，既要界定全部会计工作，也要界定企业会计核算工作；界定的内容是抽象的说明，具体内容在具体规则去阐述；界定的要求是作为规章必须执行，是应尽的职责；界定的性质是透过事物的现象，揭示概念的本质；界定的立法，采用逻辑定义规则，不是简单地说明。因此，从我国法规建设和会计学学术研究的现实出发，会计准则概念的定义有广义和狭义两种。

广义的会计准则是界定全部会计工作，可以表述为：会计准则是由会计管理机构制定的，单位会计人员从事会计工作应遵循的标准。在这个定义中：界定的主体是会计管理机构，界定的范围是各种单位（企业事业单位和其他单位）的会计工作，界定的内容是全部会计工作（会计核算工作、会计管理工作、会计组织工作），界定的要求是必须执行，界定的性质是揭示本质——会计准则是必须执行的标准。此定义是采用逻辑定义规则，会计准则是一种行为标准。

狭义的会计准则是界定一定范围的会计工作，我国的企业会计准则主要是有关会计核算的基本规定，可以表述为：会计准则是由会计管理机构制定的，企业会计人员从事会计核算工作应遵循的标准。在这个定义中：界定的主体是会计管理机构，界定的范围是企业的会计工作，界定的内容是会计核算工作，界定的要求是必须执行，界定的性质是揭示本质——会计准则是必须执行的标准。同样，此定义是采用逻辑定义规则，会计准则是一种行为标准。我国现行的企业会计准则，主要是会计核算准则，是企业进行会计核算工作的标准。

### 三、会计原则与会计准则

从我国对会计原则和会计准则研究的历史进程可以看出，会计原则与会计准则之间存在两种情况，一是会计原则的内容等于会计准则的内容，二是会计原则的内容大于会计

准则的内容。

1. 会计原则的内容等于会计准则的内容。我国对会计原则和会计准则的研究，从主体上（总体上）和实质上是沿着会计原则即会计准则的思路进行探讨的。我国在20世纪50年代至70年代，虽然一般没有以会计原则或会计准则的称谓进行研究，而是以会计核算要求、会计核算指导思想的称谓进行探讨，实质内容是会计核算应遵循的标准或依据。在20世纪70年代末以来的会计原则和会计准则的探讨中，这里的会计原则和会计准则都是指会计核算的原则和准则，其内容实质上是基本一致的。因而财政部2006年2月15日发布自2007年1月1日起施行的《企业会计准则——基本准则》将1992年11月30日财政部发布的《企业会计准则》和财政部发布并于2001年1月1日开始施行的《企业会计制度》中有关会计信息质量的一般原则和基本原则不再作为原则提出，而是作为会计信息质量要求提出。可见，这些与“会计信息质量要求”相同的内容，既是会计原则的内容，也是会计准则的内容，在现阶段执行企业会计准则，在会计核算方面只有会计准则而没有会计原则。

2. 会计原则的内容大于会计准则的内容。在会计原则内容大于会计准则内容的情况下，会计原则的内容包含了会计的基本理论，反映了会计工作的基本规律，对制定会计准则具有指导性。这样的会计原则具有理论的抽象性，是制定具体会计准则的理论基础和依据，会计准则是会计原则在一定地区和一定时期内的具体体现。

在我国执行现行企业会计准则的条件下，会计核算准则取代了原有的会计核算原则，是否还需要研究会计原则。会计原则是指进行会计工作所遵循的标准，它的建立可以由会计管理机构或会计职业团体来制定，以指导会计实际工作，也可以由会计学术界的个体或群体在研究中确定，以便进行会计学术研究，探讨相关的会计理论问题。

显然，在我国执行企业会计准则的期间，在会计研究领域对某些问题的研究还会涉及对会计原则的研究，如会计工作的会计原则、会计理论的会计原则、会计教育的会计原则等。这些抽象的一般的会计原则，是会计行为的指南和理论指导。如研究包括会计核算、会计管理和会计组织的会计工作的会计原则，可能有各种认识，其中有人认为，会计工作的原则包含科学性原则、人本性原则、真实性原则、实践性原则、规范性原则、节约性原则、效益性原则、国际性原则和创新性原则等。因此，会计原则作为学术问题是可以在多方面、不同层次广泛地进行探讨。

### 主要参考文献

1. 王军. 关于中国企业会计准则体系建设与实施的若干问题. 2006企业会计准则讲解. 北京: 人民出版社, 2007
2. 许家林等. 中国会计准则体系建设: 发展. 比较. 协调. 上海: 立信会计出版社, 2006
3. 财政部会计司. 积极开展会计国际协调完善我国会计准则体系. 大连: 东北财经大学出版社, 2004
4. 汪祥耀. 国际会计准则与财务报告准则: 研究与比较. 上海: 立信会计出版社, 2004